

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1090/2007-FIN

ATA/442/2007

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 septembre 2007

dans la cause

Mme et M. H _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL
DIRECT**

EN FAIT

1. M. H _____ et son épouse, Mme H _____, (ci-après : les contribuables) demeurent dans le bâtiment d'habitation n° _____ au chemin du P _____, sis sur la parcelle n° _____ en la commune de B _____. M. H _____ exerce à la même adresse une activité lucrative indépendante en tant que garagiste. Il est propriétaire de l'immeuble.

2. Pour l'impôt fédéral direct 2001 (ci-après : IFD 2001), les contribuables ont fait état dans leur déclaration fiscale 2001-B d'un revenu imposable de CHF 40'833,84.

Le contribuable a indiqué un bénéfice net de l'entreprise de CHF 8'328,79. Le montant de CHF 2'050,65 était inscrit dans la colonne des charges du compte de pertes et profits 2001 (ci-après : CPP 2001) de son entreprise. Cette même somme figurait sous la rubrique "intérêts et dettes" de la déclaration d'impôt 2001-B mais n'avait pas été reportée dans les colonnes de la récapitulation.

3. En date du 12 mai 2005, l'administration fiscale du canton de Genève (ci-après : l'administration) a adressé aux contribuables un bordereau rectificatif de la taxation IFD 2001.

Le bénéfice net de l'entreprise s'élevait à CHF 10'379.-. Les intérêts hypothécaires à hauteur de CHF 2'050,65 avaient été admis en déduction mais retirés des charges du CPP 2001.

Le rendement brut de l'immeuble occupé par le propriétaire était de CHF 15'586.- pour l'année fiscale 2001, dont un montant de CHF 3'117.- avait été déduit à titre de frais d'entretien. La valeur locative s'élevait donc à CHF 12'469.-. Référence était faite à l'expertise du 30 octobre 2000 de Monsieur Henri Duboule, architecte.

4. Par courrier recommandé du 9 juin 2005, les contribuables ont élevé réclamation contre le bordereau 2001 précité aux motifs que l'administration s'était écartée de leur déclaration.

L'administration avait retenu un bénéfice net de CHF 10'379.- au lieu de CHF 8'329.-. Les intérêts hypothécaires d'un montant de CHF 2'050,65 n'avaient pas été déduits à deux reprises du fait qu'ils n'avaient pas été reportés dans la récapitulation.

En outre, la valeur locative retenue par l'administration ne correspondait pas à leur déclaration.

5. Le 22 août 2005, l'administration a rejeté la réclamation.

Les intérêts hypothécaires qui étaient déduits des charges commerciales du CPP 2001 de l'entreprise du contribuable faisaient double emploi avec ceux indiqués dans la déclaration fiscale 2001-B sous la rubrique "intérêts et dettes". Par conséquent, l'administration avait sorti cette charge des comptes commerciaux 2001 en tant que double déduction.

La valeur locative fédérale était déterminée selon un système dit objectif, qui consistait, pour le contribuable, à remplir un questionnaire basé sur des critères tels que la surface habitable du logement, son confort, sa vétusté, sa situation et les nuisances éventuelles. Il n'y avait pas de lien entre la valeur locative, déterminée selon les critères objectifs susmentionnés et la valeur fiscale d'un bien immobilier.

Le questionnaire avait été envoyé aux contribuables mais ces derniers ne l'avaient pas rempli. La valeur locative du bâtiment d'habitation avait été déterminée d'après des indices. L'administration avait tenu compte des nuisances dues à la zone d'exposition au bruit de l'aéroport "valeur d'alarme (VA)", de l'autoroute et de la voie CFF ainsi que des émanations d'odeurs.

6. Le 26 août 2005, l'administration a fait parvenir aux contribuables le procès-verbal de la taxation IFD 2001.

La valeur locative de base avait été calculée selon une surface habitable de 120 m² et s'élevait au niveau fédéral à CHF 23'799.- selon le tableau du "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas" (ci-après : le questionnaire) envoyé aux contribuables.

La maison d'habitation avait une bonne isolation, des fenêtres doubles, un chauffage central, deux salles de bains, une cheminée et un garage contenant plus d'une place. L'immeuble était à proximité de l'autoroute et du chemin de fer. La "zone décibels valait un point rouge" et il y avait des émanations d'odeurs. La situation générale avait été jugée normale. La valeur locative nette fédérale était de CHF 12'469.-.

7. Le 22 septembre 2005, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours de l'IFD (ci-après : la commission) d'un recours contre la décision sur réclamation.

L'administration avait retenu une valeur locative brute de CHF 15'586.-, soit une valeur locative mensuelle de CHF 1'298,85 alors que la valeur de l'immeuble prise en compte par l'administration était de CHF 138'908.-. Du fait de l'occupation continue par le propriétaire depuis plus de dix ans, il y avait lieu de déduire 40% de ce montant. La valeur fiscale 2001 de ce bien était ainsi de CHF 84'000.-.

Le 2 avril 2004, la parcelle n° _____ de la commune de B_____ était en zone d'affectation spéciale destinée à des entrepôts, ce qui diminuait la valeur vénale de l'immeuble.

Les intérêts hypothécaires avaient été mentionnés sous la rubrique "intérêts et dettes" de la déclaration d'impôt mais n'avaient pas été reportés dans les colonnes de la récapitulation. Il n'y avait donc pas eu de double déduction.

8. Le 15 mars 2006, l'administration a conclu au rejet du recours en reprenant ses arguments antérieurs.

L'occupation continue de l'immeuble par le propriétaire n'était pas un motif d'abattement au regard du droit fédéral.

9. Le 7 février 2007, la commission a rejeté le recours et n'a alloué aucune indemnité aux contribuables.

a. En ce qui concernait les intérêts hypothécaires, la commission se ralliait à la position de l'administration.

b. La valeur locative d'un immeuble habité par le propriétaire était imposable selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). En droit genevois, au vu de l'article 7 alinéa 1 lettre b de la loi sur l'imposition des personnes physiques-impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14), cette valeur était déterminée par le système objectif du droit fédéral. Ce dernier était basé sur un "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas" et utilisait des critères tels que la valeur locative de base (selon un tableau prenant en compte la surface habitable), le type d'habitation, l'aménagement de l'immeuble, sa vétusté, sa situation générale et les nuisances. Ce formulaire s'appliquait tant pour l'IFD que pour l'ICC.

Même si en droit genevois il existait un abattement de 4% par année d'occupation continue par le même propriétaire, jusqu'à concurrence de 40%, il n'en était prévu aucun pour ce motif en IFD.

c. Selon l'article 2 alinéa 2 lettre b de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116) une déduction forfaitaire pour des frais d'entretien d'immeuble était accordée au taux de 20% du rendement brut des loyers ou de la valeur locative, si le bâtiment avait été construit dix ans avant le début de la période fiscale.

d. En l'espèce, l'immeuble avait une surface de 120 m². Selon le tableau figurant dans le questionnaire, cette surface correspondait à une valeur locative de base de CHF 20'913.-. Après multiplication de la valeur locative de base par les

divers coefficients déterminés, à savoir "type d'habitation, aménagement, vétusté, nuisance et situation", l'administration avait ramené la valeur locative brute de l'immeuble concerné de CHF 27'488.- à CHF 15'586.-. Après déduction forfaitaire de 20% de frais d'entretien (CHF 3'117.-), la valeur locative nette pour l'IFD 2001 s'élevait ainsi à CHF 12'469.-. Partant, le calcul de l'administration était correct.

10. Le 16 mars 2007, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif en concluant à l'annulation de la décision de la commission du 7 février 2007, reçue le 15 février 2007, et à la condamnation des parties intimées en tous les dépens ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité substantielle.

Le recours ne portait plus que sur la déduction des intérêts hypothécaires de CHF 2'050,65 et sur la valeur locative, la surface de l'habitation étant de 98 m² et non de 120 m².

Les intérêts hypothécaires de CHF 2'050,65 n'avaient pas été déduits à deux reprises. Bien que le montant litigieux figurait, d'une part, dans le compte de charges du CPP 2001 et, d'autre part, sous la rubrique "intérêts et dettes" de la déclaration 2001-B, il n'avait pas été reporté dans la récapitulation.

La surface de l'immeuble d'habitation n° _____ était de 98 m² et non de 120 m². En outre, la détermination des divers coefficients retenus tant par l'administration que la commission n'étaient pas connus. Enfin, la parcelle sur laquelle se trouvait l'immeuble était désormais destinée uniquement à des entrepôts alors qu'antérieurement elle se trouvait en zone 5 A villas. La valeur locative de l'immeuble n° _____ devait être reconsidérée selon ces divers éléments.

11. Le 20 avril 2007, la commission a déposé son dossier auprès du Tribunal administratif et persisté dans les termes de sa décision.
12. Le 30 avril 2007, l'administration a admis que la surface d'habitation était de 98 m² et accepté de rectifier la valeur locative à due concurrence en tenant compte des coefficients et elle a conclu au rejet du recours pour le surplus.

La surface de l'immeuble d'habitation détaillée par les contribuables dans leur recours, soit 98 m², serait prise en compte et retenue dans la détermination de la valeur locative. Les coefficients étaient inscrits sur le questionnaire que les contribuables avaient reçu antérieurement sans toutefois l'avoir rempli.

Les coefficients étaient les suivants :

- 1.05 pour une maison individuelle disposant de plus de 1'200 m² ;
- 1.10 pour l'aménagement de l'immeuble. Il y avait une bonne isolation, une cuisine avec bloc-cuisine, un chauffage central, deux salles de

bains, une cheminée, un garage de plus d'une place. Il n'y avait ni tennis ni piscine ;

- 1.00 pour la vétusté ;
- 0.567 pour les nuisances, notamment par la proximité de l'aéroport (0.70), de la station d'épuration (0.90), et de l'autoroute (0.90). Ces coefficients étaient multipliés entre eux ;
- 1.00 pour la situation générale, l'expertise du 30 octobre 2000 avait été prise en compte. Ce rapport avait exposé que l'environnement était arborisé le long du chemin P _____ avec une vue dégagée sur le côté sud-est.

13. Le 31 mai 2007, les contribuables ont répliqué. D'une part, l'expertise précitée de l'immeuble des contribuables réalisée par un architecte mandaté par l'administration le 30 octobre 2000 ne mentionnait pas la surface de l'immeuble, d'autre part, ils ont réfuté les coefficients pris en compte par l'administration.

14. Le 12 juin 2007, l'administration a dupliqué en indiquant que les recourants ne précisaient pas en quoi les coefficients seraient inexacts.

15. Par courrier recommandé du 10 août 2007, le juge délégué a prié l'administration fédérale des contributions de se déterminer puisqu'elle n'avait ni répondu ni dupliqué comme elle avait pourtant été invitée à le faire.

Le 28 août 2007, cette administration a déclaré faire siennes les observations de l'administration fiscale cantonale des 30 avril et 12 juin 2007.

Elle a conclu pour le surplus au rejet du recours, "sous suite de frais".

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le présent litige porte sur la déduction des intérêts hypothécaires d'un montant de CHF 2'050,65 et sur le montant de la valeur locative de l'immeuble des contribuables.

3. A titre d'impôt fédéral direct, la Confédération perçoit un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1 LIFD). L'impôt sur le revenu a pour objet

tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD).

4. a. Sont notamment imposables tous les revenus produits par une activité lucrative indépendante, telle que l'exploitation d'une entreprise commerciale (art. 18 al. 1 LIFD). Lorsque le contribuable tient une comptabilité en bonne et due forme, le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats est imposable en tant que revenu (art. 18 al. 3 LIFD et art. 58 al. 1 litt a LIFD par analogie).

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD).

Pour définir les charges justifiées par l'usage commercial, il convient de se référer à la doctrine et à la jurisprudence dominante :

b. Pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et tenant une comptabilité commerciale, la justification se fera selon les principes comptables généralement admis en la matière (principe de l'autorité du bilan), sous réserve des dispositions fiscales correctives. L'entrepreneur dispose toutefois d'une marge de manœuvre pour décider, à la lumière des impératifs commerciaux et concurrentiels, des déductions à entreprendre. Le fisc en ce domaine se contente donc de vérifier que la dépense en question est réellement liée à l'activité indépendante et a été effectuée. Conformément aux principes généraux, le fardeau de la preuve incombe au contribuable, dès lors que la déduction réduit son obligation fiscale (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 142).

c. Seuls les frais effectivement exposés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA/169/2007 du 3 avril 2007).

d. En l'espèce, le montant de CHF 2'050,65 a été admis en déduction par l'administration selon l'avis de taxation du 12 mai 2005, alors que les contribuables ne l'avaient pas reporté dans la récapitulation 2001-B.

Cette somme, représentant les intérêts et dettes de l'immeuble d'habitation, n'est pas une charge justifiée par l'usage commercial. Elle ne peut donc pas être admise en déduction du revenu produit par l'activité lucrative indépendante du contribuable et c'est à juste titre que l'administration l'a retirée du poste charges du

CPP 2001 et a ainsi augmenté le bénéfice imposable de l'entreprise de ce même montant.

5. a. Selon les articles 21 alinéa 1 lettre b LIFD et 7 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété est imposable en tant que rendement de la fortune immobilière. Cette valeur est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).

Dans le canton de Genève, l'article 7 alinéa 3 LIPP-IV prévoit que la valeur locative des bâtiments d'habitation est calculée selon les normes fédérales en matière de valeur de rendement.

- b. La valeur locative n'est pas un revenu fictif ; certes, le propriétaire ne reçoit pas de revenu en espèces, mais un revenu en nature qui a une valeur économique correspondant au loyer qu'il aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement. En utilisant lui-même ce bien, le propriétaire épargne une dépense indispensable - le loyer - qui n'est pas déductible pour le locataire de logement privé. La valeur locative correspond au loyer que le propriétaire aurait pu tirer de son immeuble en le louant à un tiers (RDAF 2000 II, p. 429 ; X. OBERSON, op. cit., p. 128 et références citées).

En droit fédéral, la valeur locative est objective et doit être fondée sur le prix du marché. Il s'agit dès lors de procéder par comparaison avec des objets loués de même nature et de même grandeur. Cela ne signifie toutefois pas que l'autorité fiscale ne dispose d'aucune marge d'appréciation, puisque le montant du loyer sur le marché doit faire l'objet d'une estimation et la notion de prix objectif du marché est une notion susceptible d'interprétation. Cette définition garde pour l'essentiel toute sa validité s'agissant de l'article 21 alinéa 1 lettre b LIFD. A teneur de l'article 21 alinéa 2 LIFD, cette valeur locative est déterminée, notamment, compte tenu des conditions locales. Cette précision est issue des débats parlementaires ayant précédé l'adoption de ladite loi par le Conseil national ; l'idée du législateur était de gommer, ou du moins d'atténuer, les différences constatées dans la détermination par les cantons de la valeur locative pour l'impôt fédéral direct, en prenant en considération le loyer du marché au niveau local et non plus la valeur locative telle qu'arrêtée par la pratique des autorités fiscales cantonales. La prise en compte des conditions locales est toutefois inhérente au principe de la valeur marchande et ne constitue par conséquent rien de nouveau à cet égard (RDAF 2000 II, p. 430).

L'article 7 alinéa 1 LHID confirme la nécessité de l'imposition de la valeur locative mais ne précise pas les modalités de sa fixation. Les critères permettant de la déterminer sont laissés à l'appréciation du législateur cantonal, lequel doit

cependant respecter l'égalité de traitement. Dans ces limites, les règles qui servent à établir la valeur locative d'un immeuble peuvent varier d'un canton à l'autre. Le législateur dispose d'une certaine latitude dans le choix de la réglementation légale et l'autorité fiscale jouit d'un certain pouvoir d'appréciation pour édicter des dispositions d'application (J-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 437).

Dans le canton de Genève, la valeur locative brute fédérale se détermine sur la base d'un questionnaire adressé à tous les propriétaires d'appartements et de villas et dont les critères sont la surface habitable, le type d'habitation, l'aménagement, la vétusté, les nuisances éventuelles ainsi que la situation générale du logement. Cette valeur locative brute est adaptée à l'indice genevois des loyers du mois de mai de la première année de revenus de la période de taxation (ATA/689/2002 du 12 novembre 2002).

La méthode cantonale d'estimation relative au calcul de la valeur locative se fonde sur la statistique des loyers et permet par conséquent de déterminer ladite valeur de manière à ce qu'elle corresponde au plus près à la valeur du marché du logement (ATA/689/2002 précité).

Il ressort du bulletin d'informations fiscales de la commission intercantonale d'information fiscale intitulée "L'imposition de la valeur locative", daté de juin 1999, que la valeur locative fédérale brute en matière d'IFD se détermine, à Genève, sur la base d'un questionnaire dont les critères objectifs sont la surface habitable, le type d'habitation, l'aménagement, la vétusté, les nuisances éventuelle ainsi que la situation générale du logement. Cette valeur locative brute est adaptée à l'indice genevois des loyers.

c. En l'espèce, l'administration a, dans sa réponse au recours du 30 avril 2007, accepté de rectifier la surface habitable prise en compte lors de la taxation des contribuables. Il lui en sera donné acte. Tous les coefficients pris en compte par l'administration pour le calcul de la valeur locative ressortaient du questionnaire envoyé aux contribuables, de sorte que ceux-ci en avaient connaissance. Dans leur recours, ils ne précisent pas en quoi ces coefficients seraient inexacts ou auraient été mal appliqués.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement et le dossier renvoyé à l'administration pour qu'elle calcule une nouvelle valeur locative en tenant compte de la surface habitable de 98 m².

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Il ne sera pas alloué d'indemnité aux contribuables, qui y ont conclu, ceux-ci n'exposant pas avoir encouru de frais particuliers (art. 87 LPA). Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'AFC.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 mars 2007 par Mme et M. H_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 7 février 2007 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

donne acte à l'administration fiscale cantonale de ce qu'elle admet la surface habitable de l'immeuble de 98 m² ;

lui renvoie la cause pour qu'elle calcule à nouveau la valeur locative selon cette base ;

réforme en ce sens la décision attaquée ;

rejette le recours pour le surplus ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale, un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiquera le présent arrêt à Mme et M H_____, à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère et Mme Hurni, juges, MM. Bellanger et Torello, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :